



## طراحی مدل ارزیابی عملکرد پرسنل موسسات حسابرسی بر اساس تئوری داده بنیاد

محمود کیا<sup>۱</sup>

جواد رضازاده\*<sup>۲</sup>

حسین کاظمی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۷/۲۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۸/۲۹

### چکیده

فرآیند ارزیابی عملکرد حسابرسان شامل ارزیابی و انتقال بازخوردها به حسابرسان است. هدف پژوهش ارزیابی عملکرد حسابرسان مستقل بر اساس رویکرد وظیفه محور و هدف محور است. روش پژوهش حاضر از لحاظ هدف، بنیادی و از لحاظ ماهیت، اکتشافی و پیمایشی است. در پژوهش حاضر با بهره‌گیری از رهیافت کیفی و به کمک نظریه داده‌بنیاد و استفاده از مصاحبه‌های عمیق با ۳۱ نفر از مدیران و شرکای حسابرسی در سال ۱۴۰۱ در جهت درک معانی ذهنی آنها از رویکرد ارزیابی عملکرد پرسنل حسابرسان مستقل در رسیدگی حسابرسی، مصاحبه صورت گرفت. داده‌ها با روش کدگذاری باز در نظریه داده‌بنیاد، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و به کمک رویکرد پارادایمی مقوله‌ها پدیدار و در قالب آن ارائه گردید، در انتها با استفاده از روش دلفی، پرسشنامه محقق ساخته حاوی ۱۷ سوال از مصاحبه‌ها، تهیه و جهت تایید مدل بدست آمده توسط خبرگان حرفه، تکمیل و نتایج بدست آمده گویای کارایی و اثربخشی مدل مزبور می‌باشد. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار اس‌پی‌اس نسخه ۲۵ استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که رویکرد هدف محور طبق یافته‌های آماری در ارزیابی عملکرد پرسنل موسسات موثر می‌باشد. با عنایت به محدود بودن دامنه پژوهش‌های پیشین و فقدان پژوهش جامع در ایران، مدل طراحی شده که چند وجهی بوده، دیدگاه وسیعی از ارزیابی عملکرد حسابرسان مستقل بر اساس رویکرد هدف محور ارائه می‌نماید که می‌توان در برنامه‌های بهبود کیفیت حسابرسی استفاده نمود.

**واژه‌های کلیدی:** ارزیابی عملکرد، موسسات حسابرسی، رویکرد هدف محور، رویکرد وظیفه محور، نظریه داده‌بنیاد و روش دلفی.

<sup>۱</sup> گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران [Kia\\_Mahmoud@yahoo.com](mailto:Kia_Mahmoud@yahoo.com)

<sup>۲</sup> دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران (نویسنده مسئول) [j.rezazadeh@modares.ac.ir](mailto:j.rezazadeh@modares.ac.ir)

<sup>۳</sup> استادیار، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران [kazemiho@yahoo.com](mailto:kazemiho@yahoo.com)

## ۱- مقدمه

بررسی‌ها نشان داده‌اند عزت‌نفس و تردید حرفه‌ای مباحث نوینی هستند که در ارزیابی عملکرد حسابرسان مستقل تاثیر می‌گذارند. میزان عزت‌نفس یا ارزش انسانی افراد برای خود، زمینه را برای تعیین و دستیابی به اهداف، مشخص می‌کند (فیلد و هافمن<sup>۵</sup>، ۱۹۹۴). بازخورد عملکرد متمرکز بر هدف، مسئولیت‌های یک حسابرس را مشخص می‌کند و تأیید می‌کند که فرد دارای مهارت‌های لازم برای دستیابی به نتیجه مطلوب است، در نتیجه بر عزت‌نفس تأثیر مثبت می‌گذارد (بندورا<sup>۶</sup>، ۱۹۹۷). بازخورد متمرکز بر هدف، عمدتاً سالی یک بار در طی بررسی عملکرد سالانه انجام می‌شود (اندیولا و بیدارد<sup>۷</sup>، ۲۰۲۳) و حسابرسان را تشویق می‌کند تا بر اساس این بازخورد عمل کنند و تلاش‌های کاری خود را بهبود بخشند (داهلینگ و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۱۲؛ فدور و رمزی<sup>۹</sup>، ۲۰۰۷). از طرف دیگر، بازخورد مبتنی بر وظیفه، کمتر بر ویژگی‌های درونی تأثیر می‌گذارد. بازخورد وظیفه محور درک واضح‌تری از انتظارات عملکرد را ترویج می‌کند (گودسون و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۱۹۹۲) و با شفاف‌تر شدن اهداف کاری حسابرسان، سطح وظایف را مشخص می‌نماید (لاک و لاثام<sup>۱۱</sup>، ۱۹۹۴). بازخورد عملکردی که روش دستیابی به این اهداف را مشخص و راهنمایی می‌کند، می‌تواند تأثیر مطلوبی بر حسابرسان داشته باشد. این امر به نوبه خود حسابرسان را قادر می‌سازد تا تلاش‌های خود را در رابطه با عملکرد شغلی بهبود بخشند (اندیولا، ۲۰۱۸).

با توجه به اهمیت بازخورد، مدل پویا از رفتار بازخورد، توسط اندیولا (۲۰۱۸) به صورت زیر ارائه شده است:

حسابرسی کارا و اثربخش، یکی از نتایج ارزیابی عملکرد مناسب پرسنل موسسات حسابرسی توسط مدیران است. ارزیابی عملکرد توسط مدیران و شرکای موسسات حداقل یک بار در سال انجام می‌شود. تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که ارزیابی عملکرد عمدتاً بر اساس نتایجی از قبیل اتمام کار، ساعات بودجه و همچنین با رضایت یا نارضایتی کارکنان و افزایش یا کاهش عملکرد کلی شغل است (بلیکس و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱). با این حال یکی از پیامدهای ناخواسته‌ی ارزیابی عملکرد به شرح فوق این است، که می‌تواند بر انگیزه و رفتار حسابرسان تأثیر منفی بگذارد (اندیولا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴) و باعث می‌شود اکثر مدیران حسابرسی نسبت به این ارزیابی‌ها ملاحظاتی داشته باشند (وسترمن و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲). مدیران انتظار عملکرد بالایی از حسابرسان خود دارند و این موضوع به طور بالقوه توجه بازخورد منفی را افزایش می‌دهد تحقیقات در این زمینه نیز نحوه نظارت سرپرستان حسابرسی با ارائه بازخورد منفی به حسابرسان خود را مورد بحث قرار می‌دهند. متأسفانه، سرپرستان در نحوه ارائه چنین بازخوردی، آموزش کافی نمی‌بینند و این امر می‌تواند بر عملکرد حسابرسان آنها تأثیر منفی بگذارد (اندیولا و بیدارد، ۲۰۱۸). این امر باعث می‌شود بین آنچه موسسات انتظار دارند (عملکرد بالا) و آنچه حسابرسان می‌خواهند (بازخورد سازنده)، ارتباطی ایجاد نشود. (لوی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۲). در ارزیابی عملکرد باید به یافته‌های روانشناسی نیز توجه نمود و با این یافته‌ها تغییراتی را در ارزیابی عملکرد پرسنل لحاظ کرد.

7 Andiola &amp; Bedard

8 Dahling

9 Fedor &amp; Ramsay

10 Goodson

11 Locke &amp; Latham

1 Blix

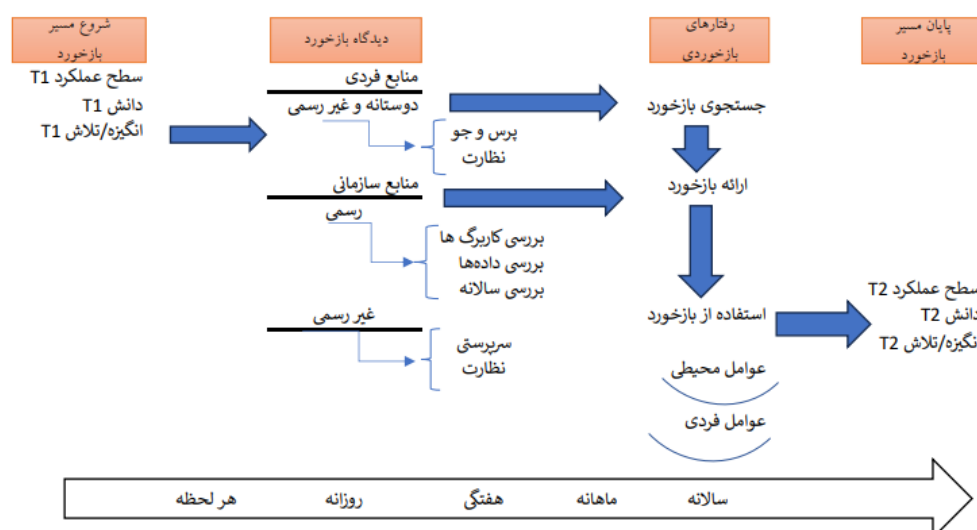
2 Andiola

3 Westermann

4 Levy

5 Field &amp; Hoffman

6 Bandura

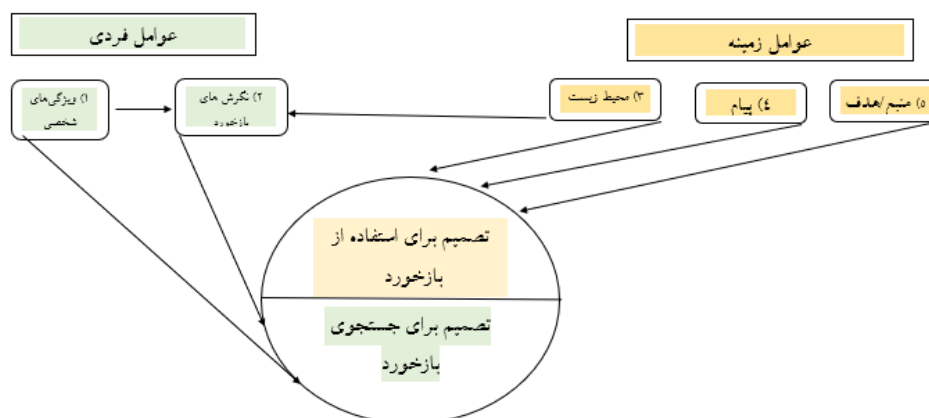


شکل ۱. مدل پویا از رفتار بازخورد. ( اندیولا، ۲۰۱۸ )

تصمیم برای جستجوی فعال بازخورد و سپس استفاده (یا عدم استفاده از) بازخوردی که داده می‌شود به عوامل فردی و زمینه‌ای بستگی دارد (آنسل و همکاران، ۲۰۲۳).

نکته مهم در فرآیند بازخورد، فردی است که به دنبال یا دریافت بازخورد است. لوی (۲۰۱۲) پیشنهاد می‌کند که دریافت کنندگان بازخورد نقش فعالی در فرآیند بازخورد دارند. گیرندگان می‌توانند محیط بازخورد خود را با جستجوی بازخورد، ایجاد بازخورد خود، ترکیب بازخورد از منابع متعدد و تصمیم‌گیری در مورد پاسخ و استفاده از بازخورد، شکل دهند. ادبیات روانشناسی و مدیریت بیان می‌دارند که تفاوت‌های فردی تأثیر تعدیل‌کننده‌ای بر نتایج فرآیند بازخورد دارند که با تحقیقات فراوان در این زمینه مشخص شده است (اندیولا، ۲۰۱۸). در دو بخش بعدی و ویژگی‌های فردی و یافته‌های مرتبط از ادبیات روانشناسی و مدیریت مورد بحث قرار می‌گیرد که در شکل شماره ۲ به شرح زیر بیان می‌گردد:

مطابق شکل فوق اندیولا (۲۰۱۸) بیان می‌کنند قبل از دریافت بازخورد، یک فرد دارای سطح مشخصی از عملکرد، دانش و انگیزه/تلاش ( $T1$ ) است. سپس بازخورد از طریق یکی از دو منابع فردی و سازمانی ایجاد می‌شود، بازخورد توسط یک فرد یا سازمان می‌تواند ایجاد شود. به عنوان یک منبع فردی، بازخورد از طریق پرس و جو یا نظارت مستقیم توسط یک فرد برای تعیین اینکه آیا رفتار و عملکرد فرد مطابق با انتظارات سرپرست یا موسسه و اهداف خود است، ایجاد می‌شود. به عنوان یک منبع سازمانی، بازخورد از طریق ابزارهای رسمی یا غیر رسمی برای ایجاد انگیزه، هدایت و آموزش عملکرد افراد ایجاد می‌شود. در محیط حسابرسی، این امر می‌تواند به طور رسمی از طریق بررسی کاربرگ‌های حسابرسی، بررسی داده‌ها و بررسی سالانه یا غیررسمی از طریق نظارت انجام شود و در نتیجه فرد به سطح بالاتری از عملکرد، دانش و انگیزه/تلاش ( $T2$ ) برسد.



شکل ۲- عوامل تعیین کننده جستجوی بازخورد و استفاده از آن (اندیولا، ۲۰۱۸)

به نظر ریش<sup>۳</sup> (۲۰۰۰) کیفیت گزارشگری اطلاعات، بازتاب کیفیت حسابرسی است. در بررسی اطلاعات مندرج در گزارشگری اطلاعات، عزت نفس بیشتر، شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان را ارتقا و توانایی او را برای ارزیابی شواهد حسابرسی افزایش می‌دهد (یانکووا<sup>۴</sup>، ۲۰۱۵). عزت نفس پایین منجر به اعتماد به نفس پایین‌تر و کاهش توانایی برای به چالش کشیدن اطلاعات ارائه شده توسط صاحبکار می‌شود و رضایت بیشتر برای صاحبکار ایجاد می‌نماید (بوش و همکاران<sup>۵</sup>، ۱۹۹۴). عزت نفس بالا با شک و تردید حرفه‌ای بیشتری همراه است (بلیکس و همکاران، ۲۰۲۱).

در پژوهش‌های گذشته در خصوص ارزیابی عملکرد کارکنان حسابرسی، کمتر به پژوهشی برخورد می‌کنیم که به ارائه مدل و چارچوبی خاص در این زمینه پرداخته باشد. ضمن آنکه مفهوم بازخورد در ارزیابی عملکرد بسیار حائز اهمیت است که تا کنون ارائه نگردیده است. اندک چارچوب‌های ارائه شده در پژوهش‌های قبلی (کاظمی و پورزنجان، ۱۳۹۵؛ آندیولا، ۲۰۱۴) نیز بیشتر به موضوع عملکرد کارکنان با شاخص‌های اتمام کار یا بودجه زمانی پرداخته که با محیط اقتصادی و شرایط ارزیابی‌های فعلی، منطبق نمی‌باشند. اما نکته دیگری که اهمیت دارد آن است معانی

با توجه به شکل فوق، تعدادی از ویژگی‌های شخصی بر جستجوی بازخورد و استفاده از آن تأثیر می‌گذارند، از جمله عزت نفس، منابع در اختیار، جهت‌گیری هدف و همچنین موارد جمعیت شناختی مانند سن و تجربه شغلی. تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که زمان اشتغال، سن و تجربه با جستجوی بازخورد و هم با استفاده از آن دارای ارتباط منفی بوده است (آنسل، ۲۰۲۳).

جهت‌گیری هدف بر نحوه تجربه، مدیریت و واکنش افراد به موقعیت‌های مرتبط با موفقیت تأثیر می‌گذارد. دو بعد متمایز در ادبیات موجود شناسایی شده است: (۱) جهت‌گیری هدف یادگیری، که در آن افراد می‌خواهند شایستگی را بهبود بخشند، بر موقعیت‌های جدید تسلط پیدا کنند و مهارت‌های جدید کسب کنند و (۲) جهت‌گیری هدف عملکرد، که در آن افراد می‌خواهند شایستگی خود را نشان دهند و تأیید کنند و از قضاوت‌های منفی در مورد آنها اجتناب کنند (لاک و لاتهام، ۱۹۹۴).

افراد دارای عزت نفس پایین تمایل کمتری برای ادغام تمام اطلاعات موجود در قضاوت خود دارند (مستفی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵). کیفیت حسابرسی شامل سطح خاصی از شک و تردید حرفه‌ای از جمله جستجوی شواهد است (برازل و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶).

ذهنی مدیران مورد مطالعه از ارزیابی عملکرد پرسنل موسسات حسابرسی چیست؟ بر اساس دیدگاه مدیران مورد مطالعه، عوامل اثرگذار بر اجرای ارزیابی عملکرد پرسنل موسسات حسابرسی چیست؟ بر اساس دیدگاه مدیران مورد مطالعه، پیامدهای بکارگیری ارزیابی عملکرد پرسنل موسسات حسابرسی در اجرای حسابرسی چیست؟ با توجه به پرسش‌های پژوهش، تحلیل داده‌ها که به توصیف پاسخ به پرسش‌های فوق اختصاص دارد، به صورت توصیفی ارائه خواهد شد. در طول پژوهش، نقل قول‌های (مفاهیم) با اهمیت هر یک از مدیران با  $I$  به معنی مصاحبه و شماره مصاحبه‌شونده بیان می‌گردد. به منظور ارائه قابل فهم از یافته‌های پژوهش و به عنوان پاسخ به پرسش‌های پژوهش یعنی معانی ذهنی مدیران از ارزیابی عملکرد پرسنل موسسات حسابرسی، عوامل مؤثر بر ارزیابی عملکرد بر اساس این رویکرد و پیامدهای آن در قالب مدل پارادایمی (مقوله‌ها، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها) ارائه می‌گردد.

با توجه به عدم ارائه الگویی در این زمینه و از طرف دیگر عدم انجام پژوهشی جامع در این خصوص، بررسی موضوع فوق ضرورت می‌یابد. دانش کنونی در حال حاضر در این حوزه محدود است. بنابراین دانستن معانی ذهنی و قضاوت گروه‌های مرتبط، اهمیت اساسی دارد. لذا هدف اصلی پژوهش حاضر طراحی مدل ارزیابی عملکرد پرسنل موسسات حسابرسی بر اساس رویکرد فوق است. با توجه به نوظهور بودن این موضوع در ایران، محدود بودن بینش پژوهش‌های انجام‌شده پیرامون رویکرد وظیفه محور و هدف محور، ضرورت اصلی آن است که بتوان از دیدگاه مدیران مختلف حسابرسی و به کمک رهیافت کیفی نظریه داده بنیاد، سیستمی (مدلی) از مفاهیم مشترک در خصوص ارزیابی عملکرد بر اساس بازخورد فوق ارائه نمود تا بر گستره دانش موجود بویژه در ایران افزود. مضافاً چارچوب و مدل مزبور می‌تواند مبنایی برای برنامه‌های بهبود کیفیت حسابرسی، رفع مشکلات شناسایی اولیه منابع انسانی بهینه و نگهداشت این منابع در موسسات حسابرسی در ایران

باشد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در بسیاری از پارادایم‌های پژوهش، مروری بر ادبیات صورت می‌پذیرد. به طور خاص در رویکرد کمی پژوهش، کلیه مراحل پژوهش قبل از انجام آن طراحی می‌شود اما در مورد رویکردهای کیفی پژوهش به ویژه نظریه داده بنیاد چشم اندازهای متفاوتی به مرور ادبیات وجود دارد. در چشم‌انداز اول، مرور ادبیات پژوهش به تأخیر انداخته شود؛ یعنی پژوهشگر بررسی ادبیات را بعد از جمع‌آوری داده‌ها ماکول کند تا بتواند به راحتی موضوعات در حال شکل‌گیری را از داده‌ها استخراج کند. طرفداران این چشم‌انداز معتقدند که مرور ادبیات ممکن است که به مطالعه جهت دهد. چشم انداز دوم، آن است که لازم است ادبیات پژوهش بررسی شود. این کار باعث می‌گردد که از جمع‌آوری داده‌های نامناسب اجتناب گردد. بر اساس این دیدگاه، پژوهشگران باید به قدر کافی از ادبیات پژوهش آگاه باشند به گونه‌ای که اطمینان حاصل کنند که پژوهش آنان، پژوهشی جدید است (ابوالعالی، ۱۳۹۱). در پژوهش حاضر رویکرد دوم مدنظر محقق بوده است. بنابراین مروری از ادبیات موجود مرتبط ارائه می‌گردد.

مطالعات حسابرسی تا به امروز عمدتاً بر کسب دانش متمرکز شده است و توجه کمی به ویژگی‌های انگیزشی (یا غیر انگیزشی) و تغییر عملکرد (اعم از مثبت و منفی) بازخورد معطوف شده است (اندیولا، ۲۰۱۴). همچنین محیط یادگیری در حرفه حسابرسی به عنوان یک مدل کارآموزی توصیف می‌شود که در آن یادگیری در حین کار برای کسب دانش حرفه‌ای و ارتقاء سطح، مورد نیاز است (وسترمن و همکاران، ۲۰۱۵). یکی از اجزای کلیدی این یادگیری، فرآیند بررسی رسمی حسابرسی است که بازخورد توسعه‌ای را برای حسابرسان فراهم می‌کند (تروتمن و

همکاران<sup>۱</sup>، (۲۰۱۷) که پیرامون آن مباحث اندکی بیان شده است.

هاسوگیان<sup>۲</sup> (۲۰۲۲) تأثیر شایستگی حسابرِس، تردیدحرفه‌ای، عزت نفس، تعارض نقش و دینداری را بر کیفیت حسابرسی در ۱۲۵ نمونه از حسابرسان ارشد موسسات حسابرسی آندونزی بررسی نمود. لازم به ذکر است محقق در این پژوهش از رگرسیون خطی چندگانه به عنوان تکنیک آزمون متغیر استفاده نموده و وی بیان نمود که شایستگی حسابرِس نقش مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی دارد، بنابراین باید به قانون‌گذاران توصیه شود تا با ارائه آموزش در افزایش دانش حسابرسی، شایستگی حسابرسی را بهبود بخشند. نتایج مطالعه نشان داد که شایستگی حسابرِس، شک، تعارض نقش و دینداری به طور قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، در حالی که عزت نفس تأثیری نداشت. اما باید در تنظیم وظایف و مسئولیت‌های هر حسابرِس، سیستم کافی وجود داشته باشد و همچنین دینداری باید القا شود و به طور مستمر بهبود یابد زیرا سطح دینداری بر صداقت، استقلال و مسئولیت حسابرِس در ارائه اطلاعات با کیفیت تأثیر می‌گذارد.

بورکوس<sup>۳</sup> (۲۰۲۱) تأثیرات عزت نفس و چشم انداز را هم به طور جداگانه و هم به طور مشترک بر انتخاب گام‌های بعدی توسط حسابرسان گروه پس از بررسی یافته‌های حسابرِس شرکت‌های فرعی، در ۱۰۳ شریک و مدیر حسابرسی با استفاده از پرسشنامه، بررسی نمود. در پرسشنامه‌ها عوامل فردی و محیطی تعیین‌کننده تردیدحرفه‌ای (پرسشنامه هارت، ۲۰۱۰)، عوامل مهمی برای افزایش کیفیت حسابرسی در حسابرسی‌های چندملیتی مدنظر قرار گرفته است. نتایج بررسی‌ها نشان داد که حسابرسان گروهی که عزت نفس بالایی دارند، گام‌های بعدی مؤثرتری را نسبت به حسابرسان با عزت نفس

پایین‌تری دارند، در راستای بررسی‌های حسابرسان شرکت‌های فرعی بر می‌دارند.

وسترمن (۲۰۲۰) ارتباط جو و فرهنگ سازمانی در موسسات حسابرسی را با کیفیت حسابرسی با استفاده از مشاهده میدانی، تجزیه و تحلیل اسناد و پرسش‌نامه‌ها مورد بررسی قرار داد. تحقیق مذکور در مورد جو و فرهنگ سازمانی، چهار موضوع جوی (کنترل سازمانی، رهبری، اخلاقی و نظارتی) و سه مضمون فرهنگی (حرفه‌ای‌گرایی، تجاری‌گرایی و اجتماعی شدن) را که در موسسات حسابرسی ریشه دارد، شناسایی و مورد بحث قرار داده است. از طریق ترکیب این مضامین، روش‌های مختلفی شناسایی گردید که رفتار حسابرِس و در بسیاری موارد کیفیت حسابرسی، تحت تأثیر جنبه‌های محیطی و فرهنگی موسسه است. همچنین تعدادی از ویژگی‌های محیطی و فرهنگی اساسی می‌تواند برای مدیریت و کنترل مؤثر رفتار حسابرِس، مفید باشد.

بیشتر ارزیابی عملکردها بر اساس تکمیل وظایف محوله است و به طور کلی نگرش حسابرسان نسبت به خود و دیگران را حذف می‌کند. در بازبینی عملکردها، زمانی که از رویکرد اجباری (رتبه بندی شده) استفاده می‌شود، گاهی اوقات مورد استقبال حسابرسان قرار نمی‌گیرد، این ارزیابی‌ها باید از معیارهای عملکرد در وظایف اساسی تا تمرکز بیشتر بر اهداف و وظایف فردی مرتبط با اهداف سازمانی، تغییر یابد (استوارت<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷).

در ایران، پژوهشی اجرایی در زمینه ارزیابی عملکرد حسابرسان مستقل بر اساس بازخورد حمایتی و غیرحمایتی از پرسنل حسابرسی انجام نشده است اما بادپا و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که نگرش حمایتی حسابرِس بر نوع قضاوت اولیه وی تأثیر دارد و بر اساس آن، نگرش حمایتی سطح بالا باعث می‌شود قضاوت اولیه حسابرِس در جهت منافع صاحبکار باشد و نگرش حمایتی سطح پایین باعث می‌شود قضاوت اولیه حسابرِس

مناسبی برای جمع‌آوری داده‌ها در این نظریه است. هرچند مصاحبه‌های چهره به چهره پرهزینه و زمان‌بر هستند، اما داده‌های عمیقی به دست می‌دهند (ابوالعالی، ۱۳۹۱). در این پژوهش از گروه‌های کانونی قبل از پژوهش، مصاحبه‌های زمینه‌ای صورت پذیرفته است. برای این منظور از ۳ مدیر حسابرسی باتجربه (یک شریک مؤسسه حسابرسی معتمد بورس، یک عضو کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی و یک عضو کارگروه‌های تخصصی جامعه حسابداران رسمی ایران<sup>۱</sup>) دعوت به عمل آمده است. در مصاحبه صورت گرفته تحت عنوان گروه‌های کانونی، پرسش‌های اصلی این پژوهش به‌ویژه عوامل مؤثر بر ارزیابی عملکرد پرسنل موسسات حسابرسی از آن‌ها مورد پرسش قرار گرفت. بعد از انجام مصاحبه گروه‌های کانونی، رهنمود مصاحبه تهیه گردید تا نسبت به دستیابی به یکنواختی و پوشش پرسش‌های پژوهش، کاهش سوءگیری‌های پژوهشگر نسبت به مسائل از پیش پنداشته و طرح پرسش‌های کلیدی به‌منظور کاویدن تجارب مشارکت‌کنندگان اطمینان حاصل گردد.

شایان ذکر است رهنمود مصاحبه در اختیار دو تن از صاحب نظران دانشگاهی با حیطة پژوهشی حسابرسی نیز قرار گرفت و نظرات ایشان اخذ و اصلاحات نهایی به وجود آمد. نهایتاً در این پژوهش از مصاحبه‌های عمیق که ماهیت مصاحبه نیمه ساختاریافته دارد استفاده شده است. مهم‌ترین پرسش مورد بحث در مصاحبه آن بوده است که بتوان قضاوت‌ها و تجارب مصاحبه‌شوندگان را پیرامون ارزیابی عملکرد پرسنل موسسات حسابرسی بر اساس رویکرد وظیفه محور و هدف محور و مؤلفه‌های آن به دست آورد؛ لذا واکاوی ذهن مصاحبه‌شوندگان در خصوص این رویکرد و عوامل مؤثر بر آن، ارزیابی عملکرد پرسنل موسسات حسابرسی و نهایتاً پیامدها و موانع این رویکرد از مهم‌ترین پرسش‌ها قلمداد گردیده است. ابتدا یک پرسش باز و اصلی در ابتدای مصاحبه پرسیده شده است چراکه پرسیدن

علیه منافع صاحبکار باشد. آشنایی حسابرس با صاحبکار نیز بر میزان موافقت حسابرس با صاحبکار اثر مثبت دارد. علاوه بر این، بین دو متغیر تجربه و هویت حرفه‌ای حسابرس با نوع قضاوت اولیه وی یعنی احتمال عدم افشای بدهی احتمالی رابطه منفی و معنادار وجود دارد که می‌تواند همسو با اصل محافظه‌کاری در نظر گرفته شود. نتایج مدل دوم پژوهشگران نیز نشان می‌دهد که بین دو متغیر نگرش حمایتی حسابرس و نوع قضاوت اولیه حسابرس با استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد؛ یعنی حسابرسان شواهدی را جستجو می‌کنند که با نگرش حمایتی حسابرس و قضاوت اولیه حسابرس همسو باشد. همچنین، بین آشنایی حسابرس با صاحبکار و استراتژی جستجوی بعدی حسابرسان رابطه معناداری وجود ندارد.

### 3- روش پژوهش

همان‌گونه که در بخش‌های قبلی تشریح شد در خصوص ارزیابی عملکرد و اهمیت آن در اجرای حسابرسی، چارچوب شناخته‌شده‌ای ملاحظه نگردیده است. از طرفی با توجه به اهداف ذکر شده، این پژوهش به دنبال آن است تا با به کارگیری نظریه زمینه‌ای، فهم و آگاهی مناسبی از ادراکات و بینش‌های مدیران حسابرسی در مورد ارزیابی عملکرد پرسنل موسسات حسابرسی را در قالب مدل رویکرد وظیفه محور و هدف محور، ارائه نماید.

این پژوهش از حیث پارادایم‌های غالب پژوهش، «اثباتی»، «تفسیری»، «انتقادی»، با توجه به ماهیت خاص آن یعنی آنکه پدیده «ارزیابی عملکرد پرسنل موسسات حسابرسی» و « رویکرد وظیفه محور و هدف محور » که علی‌الاصول ساخته ذهن بشر می‌باشد در گروه پارادایم تفسیری طبقه بندی می‌گردد؛ بنابراین از حیث روش‌شناسی در دسته پژوهش‌های کیفی قرار می‌گیرد (ایمان، ۱۳۹۱).

در مطالعه نظریه داده بنیاد، فعالیت‌های جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها به‌طور هم‌زمان صورت می‌گیرد. مصاحبه، روش

جامعه آماری پژوهش، شرکای مؤسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران می‌باشند. لازم به ذکر است همان‌طور که پیش‌تر مطرح گردید در جهت ارزیابی مؤثر (پاتون، ۲۰۱۵)، اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی و اعضای کارگروه‌های فنی و تخصصی حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران نیز به عنوان نهادهای استانداردگذار در نظر گرفته شدند. به جهت کسب اطلاعات مناسب، دقیق و مؤثر، نمونه آماری بر اساس شرایط زیر انتخاب گردیدند:

- ۱- حداقل ۱۰ سال سابقه اجرایی در زمینه حسابرسی داشته باشد.
- ۲- شریک مؤسسه حسابرسی و یا عضو کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی / کارگروه‌های فنی و تخصصی جامعه حسابداران رسمی ایران باشد.
- ۳- هم به لحاظ علمی و هم به لحاظ اجرایی، به واقع خبره و صاحب نظر باشد.
- ۴- در صورت احراز شرایط فوق، طی گفتگوی اولیه پژوهشگر با خبره مورد نظر، با اجرای رویکرد حسابرسی ریسک تجاری و یا با مفاهیم تخصصی آن کاملاً آشنا باشد. با اعمال موارد فوق، مصاحبه‌ها شروع و در نهایت با استفاده از روش داده‌بنیاد مدل ارزیابی عملکرد استخراج گردید و جهت تایید مدل استخراج شده، پرسشنامه محقق محور تکمیل و بصورت کاملاً حضوری و به شکل مصاحبه چهره به چهره بوده و در بازه زمانی مهر ماه الی اسفند ماه ۱۴۰۱ با مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی صورت پذیرفت. ضمن آنکه در انتهای تکمیل هر پرسشنامه، نظر خبره مورد نظر در زمینه خبره بعدی برای تکمیل پرسشنامه با توصیف شروط فوق نیز دریافت شده است. نهایتاً تعداد ۳۱ نفر از خبرگان با مشخصات درج شده در جدول ۲ به عنوان نمونه نهایی پژوهش تعیین شدند و پرسشنامه توسط آنها تکمیل گردید. لازم به ذکر است مطابق با روش ارزیابی مؤثر (پاتون، ۲۰۱۵)، علاوه بر انتخاب نمونه بر اساس روش

پرسش‌های اساسی در ابتدای مصاحبه برای پاسخ‌دهندگان این فرصت را به وجود می‌آورد تا عمیقاً در موضوع مورد مطالعه غرق گردند. شایان ذکر است پرسش‌ها به گونه‌ای طراحی گردیده است تا عمدتاً بر تجارت پاسخ‌دهندگان تمرکز گردد نه صرفاً بر عقاید ذهنی ایشان. ذکر این نکته ضروری است عمدتاً مصاحبه‌شوندگان مستقیماً مورد پرسش قرار نگرفته‌اند یعنی مستقیماً از آن در خصوص قضاوت‌ها و تجاربشان پیرامون مؤلفه‌های ارزیابی عملکرد پرسش نشده است، بلکه پرسش‌ها به صورت غیرمستقیم و بر پایه مثال‌هایی انجام گرفت تا عقاید از پیش پنداشته شده مصاحبه‌شوندگان محدود گردد. در حقیقت با طرح پرسش‌ها و گفت‌وگوهای مختلف، تجارب، انتظارات، ارزیابی، مقایسه و نظرات ایشان پیرامون این بازخورد در ارزیابی عملکرد، واکاوی گردیده است. در انتها بعد از بدست آوردن مدل ارزیابی عملکرد بر اساس رویکرد وظیفه محور و هدف محور یک پرسشنامه محقق محور با ۱۷ سوال تهیه و جهت تایید مدل به ۳۱ نفر از مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی ارائه گردید. در این راستا جهت تبیین سوالات پرسشنامه، ضمن استفاده از ابعاد ارزیابی عملکرد بلیکس و همکاران (۲۰۰۲)، ادبیات مرتبط در زمینه ارزیابی عملکرد به طور دقیق مورد مطالعه قرار گرفته و شرایط محیطی کشور نیز در طراحی سوالات اعمال گردید. در ابتدا پرسشنامه‌ای با طیف لیکرت حاوی ۱۷ سوال، طراحی و در اختیار دو تن از خبرگان اجرایی (شریک مؤسسه حسابرسی)، دو تن از اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی و دو تن از اعضای هیئت علمی دانشگاه با تخصص پژوهشی حسابرسی قرار داده شد. پس از بحث و تبادل نظر، دو سوال حذف، متن دو سوال، تغییر و نهایتاً پرسشنامه‌ای حاوی ۱۷ سوال جهت توزیع در نمونه نهایی تصویب گردید.



گلوله برفی از بین شرکای مؤسسات حسابرسی معتمد بورس، انتخاب از بین اعضای کارگروه‌های تخصصی جامعه حسابداران رسمی و اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی نیز به عنوان نهادهای ناظر و استانداردها گذار انجام شده است.

جدول ۱. مشخصات نمونه آماری

معیار	آمار	فراوانی	درصد	معیار	آمار	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۲۹	۹۴	طبقه‌بندی نمونه	شرکای حسابرسی	۲۶	۸۴
	زن	۲	۶		اعضای کمیته تدوین- استانداردهای سازمان حسابرسی	۲	۶
	جمع	۳۱	۱۰۰٪		اعضای کارگروه‌های فنی و تخصصی جامعه حسابداران رسمی	۳	۱۰
تحصیلات	کارشناسی	۵	۱۶	جمع		۳۱	۱۰۰٪
	ارشد	۱۰	۳۲	سابقه	۱۰ تا ۱۵ سال	۱۰	۳۲
	دکتری	۱۶	۵۲	خدمت	۱۶ تا ۲۰ سال	۷	۲۳
	جمع	۳۱	۱۰۰٪		بالای ۲۰ سال	۱۴	۴۵
				جمع		۳۱	۱۰۰٪

پس از تحلیل و کدگذاری داده‌های پژوهش، نهایتاً تعداد مفاهیم استخراجی (کدهای باز) ۶۲۴ مفهوم، تعداد مقوله‌های فرعی حدود ۹۵ مقوله و تعداد مقوله‌های اصلی به ۲۳ مقوله بالغ گردید. مقوله‌های مزبور به کمک روش کدگذاری محوری در طبقه‌های آن یعنی ورودی‌ها (شرایط علی)، فرایندها، راهبردها، پیامدها، عوامل زمینه‌ای و عوامل مداخله‌گر قرار گرفتند. به منظور اعتبار یافته‌ها، نتایج تحلیل و کدگذاری در اختیار ۳ مدیر حسابرسی اولیه پژوهش (یک شریک مؤسسه حسابرسی معتمد بورس، یک عضو کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی و یک عضو کارگروه‌های تخصصی جامعه حسابداران رسمی ایران) و همچنین دو تن از صاحب‌نظران دانشگاهی قرار گرفت و نظر آن‌ها پیرامون کدهای استخراجی از متن داده‌ها اخذ گردید. عموماً برچسب‌های مفهومی الصاقی را با محتوای داده‌ها مناسب و معتبر تلقی نمودند. مضافاً با توجه به آنکه داده‌ها از منابع مختلف (مثلث‌سازی) و مشارکت‌کنندگان مختلف (مطابق با روش ارزیابی مؤثر پاتون، ۲۰۱۵)

تجزیه و تحلیل داده‌ها در نظریه داده‌بنیاد طی سه مرحله کدگذاری انجام می‌شود. اولین مرحله، یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه انتزاع است. دومین مرحله یافتن ارتباطات بین این مقولات است و سومین مرحله مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است. شایان ذکر است که این مراحل ضرورتاً به صورت متوالی انجام نمی‌گیرند. به احتمال فراوان با همدیگر همپوشانی دارند و به‌طور همزمان انجام می‌گیرند.

در این راستا به هر جمله/ پاراگراف از داده‌های پژوهش (متن مصاحبه‌ها) یک برچسب مفهومی در پایین‌ترین سطح، چسبانده شد. برای تحلیل داده‌ها، ابتدا متون در نرم افزار ورد پیاده‌سازی گردیدند. تعداد کلمات حاصل از مصاحبه‌ها ۷،۴۳۰ کلمه ثبت گردید. در گام بعدی جملات یا پاراگراف‌هایی که دربرگیرنده بیش از یک مفهوم و مقوله بوده‌اند به تعداد آن‌ها، در ردیف‌های جدیدی، اضافه شدند. به‌منظور جلوگیری از تکرار کدها، هر برچسب مفهومی به صورت یونیک (منحصربه‌فرد) در نرم‌افزار تعریف گردید.

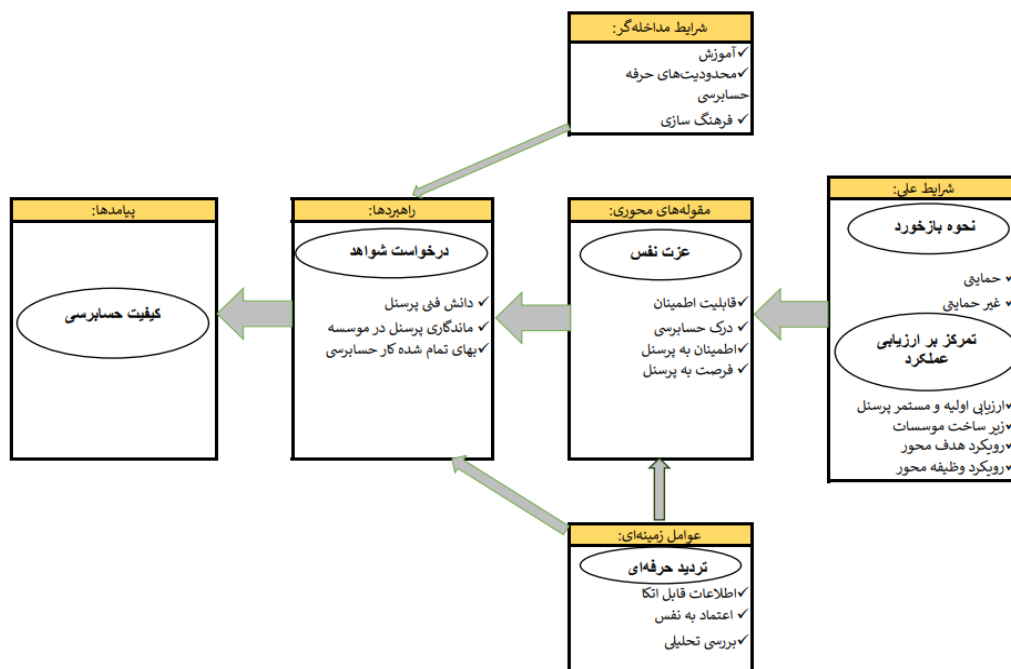
کمی به ویژگی‌های انگیزشی (یا غیر انگیزشی) و تغییر عملکرد (اعم از مثبت و منفی) معطوف شده است (بونر، ۲۰۰۸). مدل بدست آمده در شکل ۳ بر مبنای تجزیه و تحلیل، مطالعه دقیق و ریزبینانه مصاحبه‌ها تهیه شده است. در مصاحبه‌ها تاکید مدیران حوزه حسابرسی، بر عوامل موثر در حمایت از پرسنل حسابرسی با رویکرد وظیفه محور و هدف محور بوده است و در همین راستا، مصاحبه شونده‌ها تجربیات خود را برای استخراج مدل ارزیابی عملکرد پرسنل موسسات حسابرسی ارائه داده‌اند.

با عنایت به توضیحات بالا، نشانه‌ها و معنای ذهنی مشارکت‌کنندگان از ارزیابی عملکرد پرسنل موسسات حسابرسی بر اساس رویکرد وظیفه محور و هدف محور و به تفکیک شرایط علی، مقوله‌های محوری، عوامل زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها ارائه خواهد شد. مدل پارادایمی نهایی ارزیابی عملکرد پرسنل موسسات حسابرسی بر اساس رویکرد وظیفه محور و هدف محور، استخراجی از داده‌های پژوهش، در شکل ۳ به تصویر درآمده است:

گردآوری شده و نهایتاً دستیابی به اشباع نظری (عدم اضافه شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه‌های آخر) گواهی بر اعتبار یافته‌های پژوهش است و در انتها مدل بدست آمده با توجه به پرسشنامه محقق محور مورد تایید قرار گرفته است. در خصوص تجزیه و تحلیل داده‌های پرسشنامه محقق محور، داده‌ها توسط نرم افزار اس پی اس اس مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

در این پژوهش برای ارائه مدل از روش داده‌بنیاد استفاده شده است. نحوه ارزیابی عملکرد، از اهمیت ویژه‌ای برای حسابرسی برخوردار است و به بهبود قضاوت و تصمیم‌گیری کمک می‌کند. در محیط حسابرسی، ارزیابی عملکرد کاملاً رایج است (وسترنمن، بدارد و ارلی، ۲۰۱۴). هم کیفیت حسابرسی و هم توسعه متخصصان حسابرسی ممکن است تحت تأثیر ارزیابی عملکرد قرار گیرند. با این حال، دانش ما در مورد اثرات ارزیابی عملکرد بر یادگیری، عملکرد و انگیزه حسابرسان تکه تکه و محدود است. مطالعات حسابرسی تا به امروز عمدتاً بر کسب دانش متمرکز شده است و توجه



شکل ۳. مدل طراحی شده ارزیابی عملکرد بر اساس رویکرد وظیفه محور و هدف محور (بر مبنای مقوله‌های استخراجی از داده‌های پژوهش)

#### ۴-۱- تشریح مدل ارزیابی عملکرد بر اساس رویکرد

##### وظیفه محور و هدف محور

بر اساس مدل فوق، به تشریح مدل ارزیابی عملکرد بر اساس رویکرد وظیفه محور و هدف محور به تفکیک اجزای آن یعنی «شرایط علی»، «مقوله‌های محوری»، «عوامل زمینه‌ای»، «شرایط مداخله‌گر»، «راهبردها» و «پیامدها» پرداخته می‌شود.

##### ۴-۱-۱- شرایط علی

مقوله‌ها یا شرایطی هستند که مقوله اصلی را تحت تاثیر قرار می‌دهند و به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر منجر می‌شوند. در پژوهش حاضر نحوه بازخورد و تمرکز بر ارزیابی به عنوان شرایط علی انتخاب شده‌اند زیرا بر مقوله محوری تاثیر دارد.

##### ۴-۱-۱-۱- نحوه بازخورد

بازخورد حمایتی آن است که واضح، دقیق و برای تکرار رفتار مناسب استفاده شود. اگرچه ممکن است حسابرسان همیشه ارزیابی یا بازخورد مثبتی دریافت نکنند، اما مدیران آنها باز هم می‌توانند بازخورد حمایتی را به نحوی که برای حفظ، تولید یا افزایش انگیزه طراحی شده است، ارائه دهند (کورمان، ۱۹۷۰). بازخورد حمایتی که اختلافات در عملکرد را مشخص کرده و باعث تشویق می‌شود، می‌تواند عزت نفس کارکنان را بهبود بخشد (بلیکس و همکاران، ۲۰۲۱)

بازخورد غیرحمایتی مربوط به مباحث عملکردی، می‌تواند عزت نفس را کاهش داده و رشد و توسعه را ممنوع کند. بازخورد غیرحمایتی بازخورد ارزشی است که پیشنهادهایی برای بهبود ارائه نمی‌دهد و یا شامل بازخورد مثبت و منفی می‌شود.

##### ۴-۱-۱-۲- تمرکز بر ارزیابی عملکرد

هر حسابرسان ارزیابی عملکرد خود را معمولاً با رتبه بندی خود بر اساس مجموعه‌ای از ارزشهای اصلی که موسسه

برای عملکرد موثر آنها مهم می‌داند تکمیل می‌کنند (بلیکس و همکاران، ۲۰۲۱). این ارزیابی‌ها شامل مواردی مانند دانش حسابرسان از روشهای حسابرسی، نظارت بر سایر حسابرسان، ساعات بودجه بندی شده، برنامه ریزی کار حسابرسی، دانش فنی/حسابداری و همکاری با پرسنل صاحبکاراست (هانت، ۱۹۹۵). بازخورد ارزیابی عملکرد متعاقباً توسط مدیر حسابرسی یا سرپرست مستقیم ارائه می‌شود. این بازخورد در موافقت یا مخالفت با ارزیابی خود حسابرسان ارائه و توجیه تصمیم مدیر یا سرپرست مستقیم نیز ارائه می‌شود (بلیکس و همکاران، ۲۰۲۱).

رویکرد مبتنی بر وظیفه کمتر بر ویژگی‌های درونی که به ایجاد عزت نفس بیشتر کمک می‌کنند، تاثیر می‌گذارد. بدون ایجاد تغییر در عوامل ذاتی، بازخورد وظیفه محور، احتمال توانایی تغییر رفتارهای کارکنان را به شکل مثبت ندارد (بندورا، ۱۹۹۷). رویکرد مبتنی بر وظیفه به احتمال زیاد بر ویژگی‌های ذاتی یک فرد که مربوط به عزت نفس بیشتر است، تأثیر نمی‌گذارد. بازخورد وظیفه‌گرا، درک واضح تری از انتظارات عملکرد را نشان می‌دهد (گودسون و همکاران، ۱۹۹۲) و رویکرد عملکرد متمرکز بر هدف، مسئولیت‌های یک حسابرسان را روشن می‌کند و تأیید می‌کند که فرد دارای مهارت‌های لازم برای دستیابی به نتیجه مطلوب است، در نتیجه بر عزت نفس تأثیر مثبت می‌گذارد (بندورا، ۱۹۹۷). رویکرد متمرکز بر هدف عمدتاً یک بار در سال در طول بررسی عملکرد سالانه، ارائه می‌شود و نه پس از اتمام هر پروژه حسابرسی. رویکرد متمرکز بر هدف نیز می‌تواند به طور بالقوه اثرات بازخورد منفی سرپرست را کاهش دهد (اندیولا و بیدارد، ۲۰۱۸) و کارکنان را ترغیب کند که به این بازخورد عمل کرده و تلاش‌های کاری خود را بهبود بخشند (دالینگ و همکاران، ۲۰۱۲). مقوله‌های اصلی استخراجی از داده‌های پژوهش با عنوان ارزیابی عملکرد حسابرسان مستقل بر اساس رویکرد وظیفه محور و هدف محور در مدل مفهومی استخراجی به

تأثیر قرار دهند. در ذیل عمده عوامل زمینه‌ای و تفاسیر برخی مدیران در خصوص هر یک ارائه می‌شود:

#### ۱-۳-۱-۴- تردید حرفه‌ای

به دلیل ناکامی‌های بزرگ حسابرسان در گذشته، نیاز فزاینده‌ای برای گزارش‌های مالی قابل اتکا و همچنین افزایش کیفیت حسابرسی، از جانب ذینفعان ایجاد شده است (بلیکس و همکاران، ۲۰۲۱). یکی از ابزار مهم بهبود کیفیت حسابرسی، تقویت و بهبود تردید حرفه‌ای در اجرای حسابرسی است ولی نبود رهنمودها و تئوری‌های عملی در رابطه با کاربرد درست و مستندسازی تردید حرفه‌ای در ادبیات حرفه‌ای، مانعی برای پیاده‌سازی درست آن در حسابرسی است (بلیکس و همکاران، ۲۰۲۱).

پرسنل موسسات حسابرسی با توجه به تجربه‌ای که دارند شاید نتوانند به طور حرفه‌ای کار بررسی را انجام دهند و عملاً حمایت شرکا می‌تواند تردید حرفه‌ای پرسنل را ارتقا دهد و با جدیت موارد شرکت را بررسی کنند (I4).

#### ▪ اطلاعات قابل اتکا

نوع حمایت بر عزت نفس پرسنل تأثیر دارد و حسابرسان می‌توانند در مقابل پرسنل مالی شرکت‌ها درست صحبت کنند و وارد بحث شوند (I4).

حسابرس در عمده موارد باید سوال بپرسد. و حمایت در عزت نفس و تردید حرفه‌ای که منجر به دریافت پاسخ صحیح از جانب صاحبکار شود موثر است (I8).

#### ▪ اعتماد به نفس

نحوه انجام بازخورد حمایتی در عزت نفس و تردید حرفه‌ای و ... پرسنل رسیدگی کننده تأثیر مستقیمی دارد. اگر این بازخورد حمایتی به طور ضابطه‌مند باشد باعث نیل به اهداف حسابرسی می‌گردد ولی اگر این بازخورد به صورت سلیقه‌ای و تبعیض آمیز صورت گیرد ممکن است نتیجه معکوس به بار داشته باشد (II0). گرفتن اطلاعات با روابط اجتماعی قوی انجام می‌شود و دریافت این اطلاعات

تصویر کشیده شده است. به‌منظور اجتناب از تفصیل، به‌عنوان نمونه صرفاً گزیده‌ای از برخی مقوله‌ها و مفاهیم استخراجی از داده‌های پژوهش که مشارکت‌کنندگان از آن به‌عنوان نشانه‌های بازخورد و ارزیابی عملکرد بر اساس رویکرد فوق برشمرده‌اند به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

#### ۲-۱-۴- مقوله‌های محوری

مقوله محوری پدیده است که اساس و محور فرآیند است. مقوله‌ای که به عنوان مقوله اصلی یا محوری انتخاب می‌شود باید به اندازه کافی انتزاعی بوده و بتوان سایر مقولات اصلی را به آن مرتبط کرد. پدیده محوری مورد مطالعه در این پژوهش عزت نفس پرسنل موسسات حسابرسی است.

#### ۱-۲-۴- عزت نفس

افرادی که خود را بسیار توانمند می‌دانند و از عزت نفس بالایی برخوردارند، تمایل دارند اهداف دشواری را بپذیرند و برای دستیابی به آنها تعهد خود را حفظ کنند (بندورا و ولسس<sup>۱</sup>، ۱۹۹۴). حسابرسان با اعتقادات و ایده‌های خاصی در مورد آنچه باید برای دستیابی به اهداف خاص انجام دهند، رفتار خود را هنگام تلاش برای دستیابی به این اهداف تنظیم می‌کنند و شروع به انجام فعالیت جهت دستیابی به اهداف می‌کنند (کمپبل و لی، ۱۹۸۸). این امر به نوبه خود حسابرسان را قادر می‌سازد تا تلاش‌های خود را در رابطه با عملکرد شغلی بهبود بخشند (اندیولا و بیدارد<sup>۲</sup>، بیدارد<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳).

#### ۳-۱-۴- عوامل زمینه‌ای

عوامل زمینه‌ای به طور کلی شرایط خاصی که در آن فرآیندها و تعاملات برای اداره، کنترل و پاسخ به پدیده صورت می‌گیرد و بر راهبردها تأثیر می‌گذارد را شامل می‌شود. شرایط زمینه‌ای در این پژوهش، تردید حرفه‌ای است و همان‌طور که پیش‌تر مطرح شد سرانجام، عوامل زمینه‌ای هستند که اغلب خارج از کنترل ارائه دهنده خدمات بوده و ممکن است کارایی و کیفیت خدمات را تحت

نیازمند عزت نفس بالا است و می‌تواند پرسنل را به عنوان نماینده گروه رسیدگی کننده معرفی نماید (I8).

#### ▪ بررسی تحلیلی

بررسی تحلیلی می‌تواند جایگزین آزمون محتوا باشد و هر چه میزان آزمون تحلیلی در محتوا و رسیدگی بیشتر باشد بهای تمام شده کار کمتر و انگیزه همکاران در رسیدگی افزایش می‌یابد که این نوع رسیدگی در ارزیابی همکاران حسابرسی می‌تواند موثر باشد (I1). حسابرسی مبتنی بر ریسک با روش هوشمندانه توأم با روش تحلیلی، در ارزیابی پرسنل موثر است (I2).

#### ۴-۱-۴- شرایط مداخله‌گر

شرایط کلی که بر چگونگی فرآیندها و راهبردها تاثیر می‌گذارد. شرایطی که باعث تشدید و تضعیف پدیده‌ها می‌شوند. در پژوهش حاضر و بر اساس تحلیل محتوای مصاحبه‌ها سه مولفه به عنوان شرایط مداخله‌گر شناسایی شده است.

#### ▪ آموزش

ارزیابی شامل شخصیت فردی، رفتار با مشتری، بالا دست و پایین دست، پیشرفت کاری نسبت به کار قبل، آموزش پذیری، بکارگیری برنامه‌ها، مدیریت، سرپرستی و آموزش دهی به زیردست می‌باشد که در ارزیابی موثر هست و در نهایت مثبت بودن نتایج این ارزیابی منجر به عایدی مالی و حمایت از طرف موسسه می‌شود که می‌تواند به روابط عاطفی بین پرسنل و موسسه ختم گردد (I4). حمایت تحت عنوان آموزش هست و هدف با خلاقیت انجام میشود (I7).

#### ▪ محدودیت‌های حرفه حسابرسی

افزایش سطح خدمات‌دهی موسسات که در نهایت موجب افزایش درآمد موسسات شود و این افزایش باعث حمایت بیشتر از پرسنل در محدوده مالی می‌شود ولیکن در شرایط فعلی محدودیت مالی به عنوان چالش مهم حرفه است (I12).

#### ▪ فرهنگ‌سازی

فرهنگ‌سازی همانا دربردارنده شناخت، آموزش و پژوهش توأمان است. از دید حسابرسی، ممکن است برخی از سرپرستان و مدیران حسابرسی شناختی از ارزیابی عملکرد بر اساس رویکرد وظیفه محور و هدف محور و کاربرد آن نداشته باشند که بخواهند آن را اجرا کنند (I3). اجرای یک روش و موضوع جدید نیاز به فرهنگ‌سازی دارد، البته که تجربه نشان می‌دهد که در ایران وجود الزامات از سوی نهادهای قانون‌گذار نیز می‌تواند در اجرایی کردن یک روش بیشتر جواب دهد و افراد بیشتر خود را مقید می‌دانند (I7).

#### ۴-۱-۵- راهبردها

راهبردها، کنش یا برکنش‌های خاصی که از پدیده محوری منتج می‌شود. مقوله‌های اصلی استخراجی از داده‌های پژوهش با عنوان «ارزیابی عملکرد حسابرسان مستقل بر اساس رویکرد وظیفه محور و هدف محور» در مدل مفهومی استخراجی به تصویر کشیده شده است. به‌منظور اجتناب از تفصیل، به‌عنوان نمونه صرفاً گزیده‌ای از برخی مقوله‌ها و مفاهیم استخراجی از داده‌های پژوهش که مشارکت‌کنندگان از آن به‌عنوان نشانه‌های ارزیابی عملکرد بر اساس رویکرد فوق برشمرده‌اند به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

جدول ۲. تفسیر راهبردهای مدل

مفاهیم	مقوله‌های فرعی	گزیده‌ای از مقوله‌های اصلی استخراجی در خواست شواهد
اهداف موسسه به راحتی با چالش و قضاوت های فنی و سطح مناسب از دانش فنی همراه بوده که این نوع بازخورد ها به شکل تغییر در فرم ها یا چک لیست یا مدل تصمیم گیری حسابرسان همراه خواهد بود (I3).	دانش فنی پرسنل	
اگر قرارداد موسسات حسابرسی باید باعث حمایت بیشتر از پرسنل می‌شود که در نهایت در ماندگاری پرسنل اثر دارد و موسساتی که ورود و خروج نیروی زیاد دارند حمایت کمتری از پرسنل	ماندگاری پرسنل در موسسه	

خود دارد و در نهایت با خروج نیرو ارتباط رده‌های حسابرسی از بین می‌رود. حمایت مالی و آموزشی بیشتر از سقف افزایش کار باشد عملاً ماندگاری پرسنل افزایش می‌یابد (15). این عبارت که حسابرسان از ویژگی خاص، رفتار حرفه‌ای و دوران اقامت مناسب در حسابرسی بوده باشند صحیح است در غیر اینصورت فرایند حسابرسی با ورود و تمایل به سمت وظیفه محور و سانسور اطلاعات و خطاها سعی در واکنش در قبال بازخورد حمایتی می‌نماید (17).  
 بهای تمام شده کار با توجه به حق الزحمه حسابرسی عملاً توجه بیشتری به کارهای شکلی می‌شود و شرکا دنبال کمترین بهای تمام شده می‌باشند و به کیفیت خیلی توجه نمی‌شود (19).

#### ۶-۱-۴- پیامدها

استفاده از پیامدها به عنوان معیار ارزیابی خروجی، معمول و رایج است. کارایی و کیفیت پیامدها تا حد زیادی یک ساختار ادراکی و معمولاً غیرقابل مشاهده است. با این حال پیامدها، یک معیار تعیین کننده در ارزیابی کارایی و کیفیت خدمات است. ارزیابی از طریق پیامدها عمدتاً با نگاهی عمل گرایانه صورت می‌گیرد. بر اساس ویژگی‌های ارزیابی عملکرد و نگرش مدیران، یکی از مهم‌ترین شاخص‌های آن، کیفیت حسابرسی می‌باشد و می‌توان از پیامدها به عنوان شاخص‌هایی از کارایی ارزیابی عملکرد را بر اساس رویکرد وظیفه محور و هدف محور استفاده نمود. در زیر گزینه‌هایی از مقوله‌های و مفاهیم پیرامون پیامدهای اجرای حسابرسی بر اساس رویکرد فوق ارائه می‌گردد:

##### ۱-۶-۱- کیفیت حسابرسی

چارچوب کیفیت حسابرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام بیان می‌کند که ورودی‌های برتر برای دستیابی به کیفیت حسابرسی بالا ضروری هستند و این ورودی‌ها به توانایی موسسات حسابرسی برای جذب و حفظ پرسنل با کیفیت بستگی دارد. یکی از متداول‌ترین تعریف‌ها درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو (۱۹۸۱) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را این گونه تعریف کرده است: "ارزیابی (استنباط) بازار" از احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند و تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد. احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس و احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس بستگی دارد (بلیکس و

همکاران، ۲۰۲۱). کیفیت حسابرسی را می‌توان میزان خاصی از تردید حرفه‌ای و درخواست شواهد قابل اتکا توسط پرسنل حاضر در کار حسابرسی دانست (برازل و همکاران، ۲۰۱۶). تعهدات حسابرسان به ذینفعان بر میزان تردید حرفه‌ای آنان موثر است بنابراین هر چه تردید حرفه‌ای بالاتری را اتخاذ کنند می‌توانند کیفیت حسابرسی بالاتری را دریافت کنند (موسسه حسابرسی کی پی ام جی، ۲۰۱۲). ارزیابی عملکرد حسابرسان مستقل به ابزاری برای تأثیر بر کیفیت حسابرسی تبدیل می‌شود (اندیولا، ۲۰۱۴). تحقیقات نشان داده است که انگیزه افراد برای بهبود عملکرد آنها با بازخورد مربوط به ارزیابی عملکرد آنها ارتباط مثبت دارد (میلر و تورنتون، ۲۰۰۶). دریافت بازخورد برای توسعه حسابرسان مهم است و ممکن است پیامدهایی در ارتباط با کیفیت حسابرسی داشته باشد (بلیکس و همکاران، ۲۰۲۱). خطر این است که حسابرسان بدون دریافت بازخورد مناسب، دارای دانش و مهارت‌های تفکر انتقادی لازم برای رسیدگی به پیچیدگی‌های محیط حسابرسی نظارتی نیستند (وسترن، ۲۰۱۵) بنابراین ارزیابی عملکرد صحیح نسبت به پرسنل موسسات حسابرسی توسط شرکا، مدیران و سرپرستان می‌تواند در دریافت بازخورد مناسب موثر بوده و در نهایت با تحلیل بازخوردهای کسب شده و تغییر روند ارزیابی عملکرد، می‌توان موجبات بهبود کیفیت حسابرسی را ایجاد نمود. کیفیت یک شاخص کلی است که از میزان مشتریان و کیفیت مشتریان یک موسسه می‌توان تشخیص داد ولیکن در زمان شروع رسیدگی خود موسسه پرسنل را مشخص می‌کند کارهایی که ریسک بالاتری دارد از پرسنل‌هایی استفاده می‌کنیم که حمایت بیشتری انجام شده است (16). رفتار حمایت‌گونه اطمینان خاطر و اعتماد ایجاد می‌کند و

استانداردگذار در حوزه مربوطه طراحی شده و توسط آنان تأیید شده است و لذا از روایی لازم برخوردار خواهد بود. لازم به توضیح است به جهت سنجش پایایی و اعتبار پرسشنامه نیز، ابتدا پرسشنامه در بین ۸ خبره توزیع و تکمیل شد. نتایج حاصل از بررسی پایایی با استفاده از آلفای کرونباخ در نرم افزار اسپاس به قرار زیر می باشد که حاکی از آن است، کل پرسشنامه از پایایی کافی جهت سنجش موضوع مورد نظر برخوردار می باشد.

حس عادلانه بودن را به حسابرس القا می کند و در نتیجه حسابرس کار را بهتر انجام می دهد (IIO). با توجه به مدل بدست آمده، پرسشنامه ای محقق محور با ۱۷ سوال بر اساس مصاحبه های انجام شده با ۳۱ نفر از مدیران و شرکای موسسات حسابرسی جهت تأیید مدل مزبور تهیه گردید و برای سنجش روایی سوالات در این پژوهش، روایی محتوا مدنظر قرار گرفت. در پژوهش حاضر همان طور که پیش تر مطرح گردید سوالات پرسشنامه از طریق بحث و تبادل نظر با صاحب نظران اجرایی و

جدول ۳- ضرایب آلفای کرونباخ مدل ارزیابی عملکرد پرسنل موسسات حسابرسی

پرسشنامه	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار
ارزیابی عملکرد پرسنل	3.1	4.1	3.735	0.089

آمار توصیفی عوامل پژوهش در جدول ذیل نشان داده شده است: همان گونه که مشاهده می شود میانگین ارزیابی عملکرد پرسنل موسسات حسابرسی ۳,۷۳۵ می باشد. مقدار انحراف معیار نیز، ۰,۰۸۹ است.

در ادامه بعد از استخراج مدل ارزیابی عملکرد و بدست آمدن پایایی و اعتبار پرسشنامه محقق محور، پرسشنامه در بین ۳۱ نفر از مدیران و شرکای موسسات حسابرسی به جهت تأیید یا عدم تأیید مدل بدست آمده، توزیع گردید که نتایج

جدول ۴. آمار توصیفی

پرسشنامه	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار
ارزیابی عملکرد پرسنل	3.1	4.1	3.735	0.089

تحت تأثیر ارزیابی عملکردی است که به طور مستقل هدف محور است. نتایج همچنین شواهدی را ارائه می دهد که نشان می دهد عزت نفس بالا، ناشی از ارزیابی عملکرد، به طور مثبت بر تعیین رسیدگی، تردید حرفه ای و انتخاب شواهد حسابرسان در جمع آوری مستندات قابل اتکا تأثیر می گذارد. با توجه به عدم ارائه الگویی در خصوص رویکرد فوق، عدم انجام پژوهشی جامع و دانش محدود در این زمینه، هدف اصلی پژوهش حاضر بر طراحی مدل ارزیابی عملکرد حسابرسان مستقل بر اساس رویکرد وظیفه محور و هدف محور بنا نهاده شد تا مشخص گردد که این رویکرد دقیقاً از چه عناصری تشکیل شده است؟ ارزیابی عملکرد در اجرا بر اساس رویکرد هدف محور با تجمیع چه مؤلفه هایی حاصل می گردد؟ و به طور خاص مدل ارزیابی عملکرد بر اساس رویکرد مورد بحث چگونه است؟ در این راستا با بهره گیری از رهیافت کیفی و

## ۵- بحث و نتیجه گیری

ارزیابی عملکرد در موسسات حسابرسی می تواند سازنده باشد. اگر این ارزیابی عملکرد دلسوزانه باشد بر روی عزت نفس پرسنل موثر بوده و در صورت مکانیکی بودن ارزیابی موجب تخریب عزت نفس آنها می شود. عزت نفس برای سطح مناسبی از شک و تردید حرفه ای برای حسابرسان برای انجام وظایف و مسئولیت های لازم ضروری است. تحقیقات قبلی ارتباط مهم بین عزت نفس بالای حسابرسان و حفظ سطح مطلوب شک و تردید حرفه ای را آشکار کرده است. این مطالعه بررسی کرد که ارزیابی عملکرد حسابرسان مستقل بر اساس رویکرد وظیفه محور و هدف محور منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می شود و بنابراین، شک و تردید حرفه ای آنها را افزایش می دهد. همانطور که در این پژوهش آشکار شد، عزت نفس حسابرسان به طور مثبت

دهنده خدمات بوده و ممکن است کارایی و کیفیت خدمات را تحت تأثیر قرار دهند. بر اساس مصاحبه‌ها و کدگذاری‌های انجام شده، شش عامل اصلی تأثیرگذار در اجرای ارزیابی عملکرد بر رویکرد فوق‌الذکر شناسایی گردیدند که عبارتند از: آموزش (شناخت و آموزش)، محدودیت‌های حرفه حسابرسی، فرهنگ‌سازی، اطلاعات قابل اتکا، اعتماد به نفس و بررسی تحلیلی. لازم به ذکر است مقوله‌های فرعی به همراه خردمقوله‌ها (مفاهیم) نیز به تفصیل و بر اساس نقل‌قول‌های بااهمیت مدیران به‌منظور تفسیر هر یک از مقوله‌های اصلی ارائه گردید. تجزیه و تحلیل ارزیابی عملکرد پرسنل موسسات حسابرسی بر اساس بازخورد حمایتی و غیرحمایتی نشان داد که میانگین پاسخ‌های خبرگان ۳,۷۳۵ است و این مقدار از میانگین بی اثر ۳ (بر اساس طیف لیکرت پنج گزینه‌ای) بیشتر است. در این راستا همچنین گزینه نقل قول‌های خبرگان جهت تفسیر و بررسی دقیق‌تر ارائه گردید. نتایج بدست آمده حکایت از آن داشت که رویکرد فعلی ارزیابی عملکرد موسسات حسابرسی دارای کمبودهایی است و بازخورد حمایتی و غیرحمایتی مورد پذیرش خبرگان واقع شده است. نتایج بدست آمده حکایت از آن داشت که نهادینه‌سازی یک رویکرد نیاز به تغییر ذهنیت مدیران و سرپرستان دارد و بسیاری از خبرگان تأیید نمودند که بازخورد حمایتی، روش صحیح و طبیعی انجام ارزیابی عملکرد است. از این منظر و با توجه به نتایج آماری، بازخورد حمایتی نیز مورد پذیرش خبرگان واقع گردید. مورد با اهمیت در خصوص بازخورد مزبور، تأکید خبرگان بر انجام تست روانشناختی قبل از استخدام پرسنل در موسسات حسابرسی بود. از طرف دیگر به نظر می‌رسد وجود فناوری مانند آزمون‌های روانشناختی که امروزه در کشورهای پیش‌رو در سطح بین‌المللی به‌منظور جذب پرسنل رایج است، کمک شایانی به اجرای مناسب‌تر این رویکرد در کشور نماید.

با توجه به عدم انجام پژوهشی کیفی در این زمینه، امکان بررسی نتایج پژوهش با مطالعات متناظر از لحاظ روش پژوهش میسر نیست. اما در مورد برخی پژوهش‌های بین‌المللی، نتایج پژوهش حاضر با پژوهش بلیکس و همکاران (۲۰۲۱) و اندیولا (۲۰۱۴) از لحاظ آنکه عزت نفس بالای حساب‌برسان و حفظ سطح مطلوب شک و تردید حرفه‌ای را آشکار کرده است، همسو است. بلیکس و

به‌کمک نظریه داده‌بنیاد با ۳۱ نفر از مدیران حسابرسی در سال ۱۴۰۱ با عناوین شریک، اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی و اعضای کارگروه‌های تخصصی جامعه حسابداران رسمی ایران در جهت درک معانی ذهنی آنها از رویکرد وظیفه محور و هدف محور در ارزیابی عملکرد، مصاحبه صورت گرفت. همان‌طور که اشاره شد از داده‌های متنی مندرج در یادداشت‌ها پیرامون رویکرد فوق‌الذکر که عمدتاً ارائه‌کننده دیدگاه مدیران مختلف بود نیز استفاده شد. داده‌های پژوهش به کمک روش کدگذاری باز در نظریه داده‌بنیاد، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های اصلی، مقوله‌های فرعی و خردمقوله‌ها (مفاهیم) استخراج گردید. در این راستا ۶۲۴ کد باز، ۹۵ مقوله اصلی و ۲۳ مقوله فرعی شناسایی گردیدند. به کمک رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد که شامل شرایط علی، مقوله‌های محوری، عوامل زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها است، مدل ارزیابی عملکرد حساب‌برسان مستقل بر اساس رویکرد وظیفه محور و هدف محور طراحی و مقوله‌های پدیدار شده در قالب آن ارائه گردید.

در بخش شرایط علی که شامل ویژگی‌های رفتاری و الزامات حرفه‌ای است که عناصر ساختاری آن شامل بازخورد حمایتی و غیرحمایتی و ارزیابی اولیه و مستمر پرسنل، زیرساخت موسسات، رویکرد هدف محور و رویکرد وظیفه محور هستند، اصلی‌ترین مقوله‌ها شامل ابعاد مختلف ارزیابی عملکرد حساب‌برسان مستقل نحوه بازخورد و تمرکز بر ارزیابی عملکرد شناسایی گردید. در بخش مقوله‌های محوری که قابلیت اطمینان، درک حسابرسی، اطمینان به پرسنل و فرصت به پرسنل هستند، اصلی‌ترین مقوله شامل عزت نفس در جهت ارزیابی عملکرد شناسایی شد. در بخش راهبردها که در نتیجه‌ی مقوله‌ی محوری تولید شده‌اند و این خروجی‌ها توجیهی برای تداوم آن فعالیت محسوب می‌شوند، شامل مقوله‌های دانش فنی پرسنل، ماندگاری پرسنل در موسسه و بهای تمام شده کار حسابرسی هستند، اصلی‌ترین مقوله‌ها شامل درخواست شواهد شناسایی گردیدند. در بخش پیامدها که به‌عنوان معیار ارزیابی خروجی، معمول و رایج بوده و یک معیار تعیین‌کننده در ارزیابی عملکرد حساب‌برسان مستقل است، اصلی‌ترین مقوله شامل کیفیت حسابرسی شناسایی شدند. نهایتاً عوامل زمینه‌ای هستند که اغلب خارج از کنترل ارائه



نمایند. در این راستا به نهادهای فوق پیشنهاد می‌شود در زمان ارزیابی مؤسسات حسابرسی این مهم را در نظر بگیرند که بازخورد حمایتی و حسابرسی هدف محور توسط مؤسسات تا چه اندازه بوده و امتیاز مناسبی به آن اختصاص دهند. از سوی دیگر تهیه چک لیست‌های لازم در این خصوص و ابلاغ آنها به مؤسسات حسابرسی نیز مؤثر خواهد بود.

در راستای اهمیت به جهت تثبیت آینده حرفه حسابرسی، به جامعه حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌گردد در صورتی که مؤسسات حسابرسی، در ارزیابی‌های دوره‌ای پرسنل خود معیارهای حمایتی و هدف محور را اعمال نموده باشد، رتبه و امتیاز اینگونه مؤسسات کاهش داده شود تا امکان انتخاب آنان از جانب صاحبکاران مقدور نباشد.

#### منابع

ابوالمعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). پژوهش کیفی از نظریه تا عمل. تهران: نشر علم.

ایمان، محمدتقی. (۱۳۹۱). روش‌شناسی پژوهش‌های کیفی، قم: پژوهشگاه حوزه و دانشگاه، چاپ اول.

بادپا، بهروز، پورحیدری، امید، و خدای پور، احمد. (۱۳۹۸). اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی حسابرس با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجوی

شواهد. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۸(۱۴)، ۴۲-۷.

خلیلیان کاظمی، مهدی؛ و سعید اسمعیل‌پور زنجانی. (۱۳۹۵). ارائه الگویی فازی برای ارزیابی عملکرد حسابرسان در مؤسسات حسابرسی. نشریه حسابرسی،

سال ۱۶ (۶۴)، ۱۰۲-۱۰۰.

Andiola, L. M. (2014). *Performance feedback in the audit environment: A review and synthesis of research on the behavioral effects*. *Journal of Accounting Literature*, 33(1-2), 1-36.

Andiola, L. M., & Bedard, J. C. (2023). *Delivering the "tough message": Moderators of subordinate auditors' reactions to feedback*. *Accounting, Organizations and Society*, 70, 52-68.

همکاران (۲۰۲۱) که این روش را با مشارکت ۱۱۸ حسابرس مجرب در ایالات متحده آمریکا ارزیابی نمودند بیان داشتند مدیران در ساختار ارزیابی عملکرد در خصوص رفاه و عزت نفس پرسنل، تجدید نظر کنند.

همان‌طور که مطرح شد با توجه به آنکه داده‌ها از منابع مختلف (مثلت‌سازی) شامل مصاحبه‌های عمیق با مدیران و داده‌های متنی مندرج در مقالات نشریات و همچنین مشارکت‌کنندگان مختلف (مطابق با روش ارزیابی مؤثر پاتون، ۲۰۱۵) شامل شرکای مؤسسات حسابرسی معتمد بورس، اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی و اعضای کارگروه‌های تخصصی جامعه حسابداران رسمی ایران گردآوری شده و نهایتاً دستیابی به اشباع نظری (عدم اضافه شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه‌های آخر) گواهی بر اعتبار یافته‌های پژوهش است.

#### پیشنهادها

در راستای ارائه پیشنهادات پژوهش، حائز اهمیت است که مطالعات بازخورد عملکرد در حسابرسی به عملکرد بالقوه و اثرات انگیزشی توجه شود. مطالعاتی که اثرات رفتاری بازخورد عملکرد را بررسی می‌کنند، به شدت بر نوع بازخورد و روش بازخورد تمرکز دارند. در حالی که اینها مطمئناً متغیرهای کلیدی هستند که باید در نظر گرفته شوند، محققان در این زمینه باید دامنه عوامل مؤثر بر یادگیری، عملکرد و انگیزه حسابرسان را گسترش دهند. علاوه بر این، بسیاری از تحقیقات حسابرسی در مورد بازخورد عملکرد کاملاً قدیمی هستند. محیط حسابرسی، و همچنین مکانیسم بازخورد و فرآیندها، در سال‌های گذشته کاملاً تغییر کرده است (به عنوان مثال، فناوری جدید، استانداردهای جدید، تشدید نگرانی‌های بازرسی و دعاوی حقوقی، سیستم‌های ارزیابی عملکرد جدید)، که نشان می‌دهد این ممکن است حوزه‌ای باشد که در آن تمرکز مجدد ضروری است.

هنگام انجام تحقیقات مربوط به بازخورد عملکرد در حسابرسی، باید مراقب بود که یافته‌های گزارش شده در ادبیات روانشناسی و مدیریت تکرار نشود.

ضمانت اجرایی این امر که حسابرسان مستقل بر مبنای ارزیابی عملکرد بر اساس مدل ارائه شده اقدام نمایند با جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی می‌باشد تا مؤسسات را متعهد به انجام این نوع ارزیابی

- A Journal of Practice & Theory* 36 (2): 111–131.
- Hotbin Hasugian. (۲۰۲۲) *The Effect of Auditor Competence, Skepticism, Selfedteem, Role Conflict, And Religiosity on Audit Quality* *International Journal of Contemporary Accounting*, 20(4): 1-3
- Hunt, S. C. (1995). *A review and synthesis of research in performance evaluation in public accounting*. *Journal of Accounting Literature*, 14, 107.
- Korman, A. K. (1970). *Toward a hypothesis of work behavior*. *Journal of Applied Psychology*, 54 (1), 31.
- Leslie H. Blix. (2021). *Improving auditor performance evaluations: The impact on self-esteem, professional skepticism, and audit quality*. Wiley Periodicals LLC.
- Levy, P. E. (2012). *Employee feedback orientation: Implications for effective coaching relationships*. *Coaching: An International Journal of Theory, Research and Practice*, 5(2), 86–99.
- Locke, E., & Latham, G. (1994). *Goal-setting theory*. *Organizational Behavior I: Essential Theories of Motivation and Leadership*, 159–183.
- Miller, C. E., & Thornton, C. L. (2006). *How accurate are your performance appraisals?* *Public Personnel Management*, 35(2), 153–1.
- Msetfi, R. M., Murphy, R. A., Simpson, J., & Kornbrot, D. E. (2005). *Depressive realism and outcome density bias in contingency judgments: The effect of the context and intertrial interval*. *Journal of Experimental Psychology*, 134(1), 10.
- Patton, M. Q. (2015). *Qualitative Research and Evaluation Methods*. 4th edition. Los Angeles, CA: SAGE.
- Reisch, John T. (2000). *Ideas for Future Research on Audit Quality*, *Auditing Section American Accounting Association*, 21,1.
- Stewart, J. S., Oliver, E. G., Cravens, K. S., & Oishi, S. (2017). *Managing millennials: Embracing generational differences*. *Business Horizons*, 60(1), 45–54.
- Anseel, F., Beatty, A. S., Shen, W., Lievens, F., & Sackett, P. R. (20۲3). *How Are We Doing After 30 Years? A Meta-Analytic Review of the Antecedents and Outcomes of Feedback-Seeking Behavior*. Forthcoming in *Journal of Management*.
- Ayla M. Borkus. (2021). *The effects of self-esteem and perspective-taking on group auditor's review actions*. John Wiley & Sons Ltd, DOI: 10.1111/ijau.12250, 62-63.
- Bandura, A. (1997). *Self-efficacy: The exercise of control*. W.H. Freeman.
- Bandura, A., & Wessels, S. (1994). *Self-efficacy*.
- Bonner, S. E. (2008). *Judgment and decision making in accounting*. Prentice Hall.
- Boush, D. M., Friestad, M., & Rose, G. M. (1994). *Adolescent skepticism toward TV advertising and knowledge of advertiser tactics*. *Journal of Consumer Research*, 21(1), 165–175.
- Brazel, J. F., Jackson, S. B., Schaefer, T. J., & Stewart, B. W. (2016). *The outcome effect and professional skepticism*. *The Accounting Review*, 91(6), 1577–1599.
- Dahling, J. J., Chau, S. L., & O'Malley, A. (2012). *Correlates and consequences of feedback orientation in organizations*. *Journal of Management*, 38(2), 531–546.
- Fedor, D. B., & Ramsay, R. J. (2007). *Effects of supervisor power on preparers' responses to audit review: A field study*. *Behavioral Research in Accounting*, 19(1), 91–105.
- Field, S., & Hoffman, A. (1994). *Development of a model for selfdetermination*. *Career Development for Exceptional Individuals*, 17(2), 159–169.
- Goodson, J. R., McGee, G. W., & Seers, A. (1992). *Giving appropriate performance feedback to managers: An empirical test of content and outcomes*. *The Journal of Business Communication*, 29(4), 329–342.
- Harding, N., and K. T. Trotman. 2017. *The effect of partner communications of fraud likelihood and skeptical orientation on auditors' professional skepticism*. *Auditing:*

*Yankova, K. (2015). The influence of information order effects and trait professional skepticism on auditors' belief revisions: A theoretical and empirical analysis. Springer Gabler.*

*Westermann, K. D., Bedard, J. C., & Earley, C. E. (2022). Learning the "craft of auditing": A dynamic view of auditors' on-the-job learning within its social context. Forthcoming in Contemporary Accounting Research.*

## **Designing a performance evaluation model for audit institutions' personnel based on Grounded Theory**

<sup>1</sup>*Mahmouk Kia*

<sup>2</sup>*Javad Rezazade\**

<sup>3</sup>*Hossein Kazemi*

### **Abstract**

*The auditors' performance evaluation process includes evaluating and conveying feedback to the auditors. The purpose of the research is to evaluate the performance of independent auditors based on the task-oriented and goal-oriented approach. The present research method is fundamental in terms of its purpose and exploratory and survey in terms of its nature. In the current research, using a qualitative approach and with the help of Grounded theory and using in-depth interviews, 31 managers and audit partners were interviewed in 1401 in order to understand their subjective meanings of the approach of evaluating the performance of independent auditors in the audit process. The data was analyzed using the open coding method in the Grounded theory, and with the help of the paradigmatic approach, categories emerged and were presented in its format. Finally, using the Delphi method, a researcher-made questionnaire containing 17 questions from the interviews was prepared and approved. The model obtained by professional experts, completion and the obtained results show the efficiency and effectiveness of the said model. SPS version 25 software was used for data analysis. The results of the research show that the goal-oriented approach is effective in evaluating the performance of the personnel of the institutions according to the statistical findings. Given the limited scope of previous research and the lack of comprehensive research in Iran, the designed model, which is multifaceted, provides a broad view of evaluating the performance of independent auditors based on a goal-oriented approach, which can be used in audit quality improvement programs.*

**Keywords:** *Performance evaluation, audit institutions, goal-oriented approach, task-oriented approach, Grounded theory and Delphi method.*

---

<sup>1</sup> *Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. Kia\_Mahmoud@yahoo.com*

<sup>2</sup> *Associate Professor of Accounting, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran (Corresponding Author) j.rezazadeh@modares.ac.ir*

<sup>3</sup> *Assistant Professor, Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran kazemiho@yahoo.com*